



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16561.000001/2008-02
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.051 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2013
Matéria IRPJ /Reflexos
Recorrente BOMBARDIER TRANSPORTATION BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. PRESENÇA DE PAGAMENTOS. REGRA DO ART. 150, § 4º DO CTN. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR.

O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial, quando há pagamento e quando ausentes dolo, fraude ou simulação, se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, como foi o caso. O fato gerador do IRPJ e da CSLL das sociedades optantes pelo lucro real anual que, via de regra materializa-se em 31 de dezembro, se antecipa, no que concerne à decadência, para a data do evento de incorporação por meio da qual a Recorrente absorveu patrimônio de outra pessoa jurídica, fato este que ensejou também a entrega antecipada da DIPJ, fechando o balanço da incorporada até o mês da ocorrência do evento de incorporação (inteligência do art. 5º da Lei n. 9.959/2000).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, EM DAR provimento integral ao recurso em face da decadência, e NÃO CONHECER do recurso de ofício por ter ficado totalmente prejudicada a sua análise.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

Processo nº 16561.000001/2008-02
Acórdão n.º **1401-001.051**

S1-C4T1
Fl. 1.835

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Roberto Armond Ferreira da Silva e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de analisar recursos de ofício e voluntário perante Acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I-SP que cancelou em parte o lançamento.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 767 a 772, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, foi constatado o seguinte:

DAS VERIFICAÇÕES EFETUADAS

A Bombardier opera, no Brasil, principalmente na área de sinalização e controle ferroviário, com a venda de produtos e a prestação de serviços, por encomenda.

O controle do estoque é feito por projeto - Centro de Custo - mantendo a contribuinte todos os insumos nas contas devedoras de estoque, e lançando o Custo dos Produtos e Serviços Vendidos contra Transferência de Produtos, redutoras do estoque. O saldo final é apurado por diferença.

Foram analisadas as DIPJs referentes ao ano-calendário de 2001 e aos períodos de 01/01/2002 a 20/12/2002 e de 21/12/2002 a 31/12/2002.

Por Termo de Início de Fiscalização, de 27/10/2006, a contribuinte foi intimada a, entre outros, apresentar seus arquivos magnéticos na forma da IN SRF nº 86/2001 e Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001, informar suas operações de importações e documentação de suporte aos métodos utilizados na apuração de preços de transferência, bem como suas operações de empréstimo com partes vinculadas.

Em maio de 2007, a contribuinte foi instada a reapresentar os arquivos faltantes e incompletos., tendo respondido em 16/05/2007. Continuaram as mesmas lacunas em relação aos arquivos anteriores.

As informações prestadas pela contribuinte com relação aos preços de transferência foram consideradas satisfatórias pela fiscalização.

Na análise de lançamentos de custos e despesas, foram apurados fornecedores de mercadorias ou serviços omissos, ou com DIPJ com declaração de inativa ou com receita zerada. Ademais, o objeto social de alguns dos prestadores de serviço não se coadunava com os supostos serviços prestados.

Com relação aos fornecedores Office Consult Consultoria e Comércio Ltda, Plaza Fomento Comercial Ltda., Info Tecno Informática Ltda. - EPP, e Record Telecomunicações e Informática Ltda, a contribuinte foi intimada a fazer prova da

efetiva prestação dos serviços ou de sua real necessidade (fls. 457 e 460), não logrando fazê-lo.

Com relação ao fornecedor Sygen Engenharia e Montagem Ltda., os documentos apresentados pela contribuinte comprovam a efetiva prestação dos serviços pelo fornecedor a clientes da Bombardier até 12/08/2002, não tendo a contribuinte esclarecido a razão de terem sido pagos supostos fornecimentos após essa data, em que houve o encerramento do relacionamento comercial entre as partes. Foi, então, efetuada a glosa de R\$ 190.580,27, referente ao período posterior à supracitada data.

DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS

Os lançamentos do arquivo 4.1.1 - Arquivo de Lançamentos Contábeis revelam que os números de lançamento apresentam lacunas em sua numeração, além de haver lançamentos com data anterior à sequência seguida.

A contribuinte jamais entregou os arquivos 4.6.1 - Arquivo de Insumos Relacionados da IN SRF nº 86/2001; 4.5.1 - Arquivo de Controle de Estoque da IN SRF nº 86/2001; e 4.5.2 - Arquivo de Registro de Inventário da IN SRF nº 86/2001. Com relação ao arquivo 4.5.2, apresentou apenas e tão somente um arquivo em Excel, que não contém as informações prescritas pelo Ato Declaratório COFIS nº 15/2001, dele nada se podendo extrair quanto a saldos e valores físicos e monetários do estoque.

Em relação à Ficha 04 - Custo dos Bens e Serviços Vendidos, não logrou a contribuinte comprovar a composição da Linha 16 - Outros Custos, no valor de R\$ 4.806.879,39. Nas 4 planilhas referentes ao CMV não é possível a identificação das contas e saldos que compuseram tal linha.

Além disso, o valor de R\$ 4.421.841,13, utilizado para chegar, por diferença, ao valor de R\$ 4.806.879,39, foi, por sua vez, apurado por diferença entre as contas de estoque e custos, sendo que os lançamentos apresentados, que supostamente o embasariam, não permitem a perfeita identificação das contas movimentadas, tendo vários a contra-partida de "Diversos".

Por conseguinte, o supracitado valor de R\$ 4.806.879,39 foi glosado por falta de comprovação.

Os fornecedores para os quais foi constatada omissão de entrega de DIPJ ou DIPJ como inativa ou com receitas zero tiveram suas despesas/custos glosadas por falta de comprovação, sendo que, no caso da Plaza Fomento, o foram por não comprovação da efetiva prestação de serviço e da sua necessidade.

Compras e matérias primas foram glosadas pelo valor integral do pagamento - além do valor lançado em custo - posto que o IPI e o ICMS diminuíram a base impositiva do tributo.

A planilha anexa (fls. 775/777), com a relação das despesas/custos glosados, apresenta, para as supostas compras de insumos, o valor total dos pagamentos efetuados para cada nota fiscal, obtidos da planilha 4.1.1 - Lançamentos Contábeis, do crédito a Bancos e débito a Fornecedores Nacionais.

Por conseguinte, foi glosado o valor de R\$ 6.278.062,72.

A DIPJ referente a 20/12/2002 (Ficha 09) não apresenta ajuste de preços de transferência.

Dessa forma, o valor do ajuste de preços de transferência, no total de R\$ 4.348.628,49, foi considerado não lançado, adotando-se o cálculo da própria contribuinte como base impositiva.

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Considerando o acima exposto, "foi a multa de ofício agravada pelo evidente intuito de fraude, destarte ensejando representação fiscal para fins penais" (sic).

DOS LANÇAMENTOS

Em face do exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2002:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Auto de Infração	fls. 778 a 783	
Fundamento legal	artigos 241, 249, inciso I, 251, e, § único, 289, 290, inciso I, 292 e 300 do RIR/99	
Crédito Tributário (em reais)	3.858.392,65	Imposto
	4.340.691,73	Multa proporcional (112,5%)
	2.948.969,50	Juros de mora (cálculo até 30/11/2007)
	11.148.053,88	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Auto de Infração	fls. 784 a 789	
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições	
Crédito Tributário (em reais)	698.351,34	Contribuição
	785.645,25	Multa proporcional (112,5%)
	533.749,92	Juros de mora (cálculo até 30/11/2007)
	2.017.746,51	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 30/11/2007	11.148.053,88	IRPJ
	2.017.746,51	CSLL
	13.165.800,39	TOTAL

Obs. Na apuração da CSLL houve compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores (limite de 30%).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 27/12/2007 (fls. 780 e 786), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fls. 876 e 877), apresentou, em 23/01/2008, a impugnação de fls. 798 a 871, alegando, em síntese, o seguinte:

FATOS

A impugnante está compelida ao recolhimento de IRPJ e CSLL, relativamente a infrações supostamente cometidas no período compreendido entre 01/01/2002 e 20/12/2002, a seguir sintetizadas:

(1) Não comprovação dos valores computados na Linha 16 - Outros Custos, da Ficha 04A - Custos dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos;

(2) Dedução indevida de serviços considerados como não comprovados;

(3) Não comprovação da efetividade dos serviços prestados pela empresa Plaza Fomento Mercantil Ltda.; e

(4) Não oferecimento à tributação dos excessos de custo apurados na aplicação dos métodos de preços de transferência na importação de bens.

Com relação ao item (1), será demonstrado que os lançamentos não comprovados sequer tiveram sua composição questionada no decorrer de todo o processo de fiscalização.

Com relação ao item (2), ressalta a impugnante que nenhum dos fornecedores possuía, ou chegou a possuir, CNPJ declarado como inapto, nos termos da legislação fiscal.

O Auditor Fiscal assumiu a premissa de que a impugnante tem poder de polícia sobre alguns de seus prestadores de serviços, e imputou a ela a obrigação que na verdade era, e continua sendo, sua: fiscalizar os contribuintes.

Houve casos, como dos serviços contratados junto à empresa Compusolda, em que o Auditor Fiscal nem sequer verificou as contrapartidas contábeis dos montantes glosados. Como partiu dos controles financeiros que relacionavam apenas os pagamentos, glosou itens que nem sequer foram contabilizados como despesas e, portanto, jamais produziram efeito na apuração do IRPJ e da CSLL.

Outro exemplo que ilustra tal postura foi a glosa do montante de R\$ 114.218,00, constante da Nota Fiscal nº 27, da Office Consult. Embora essa nota tenha sido relacionada no arquivo eletrônico disponibilizado, o fato é que não foi paga, porque foi emitida em duplicidade pela prestadora de serviços. Apesar de a impugnante ter neutralizado contabilmente esse equívoco, o Auditor Fiscal manteve a glosa.

Com relação ao item (3), a impugnante demonstrará e comprovará que os referidos serviços foram prestados pela Plaza Fomento Mercantil Ltda.

Com relação ao item (4), cumpre esclarecer que o mencionado ajuste foi registrado apenas na Parte A do LALUR, e não na DIPJ, tendo em vista que, considerado isoladamente, não era capaz de gerar base tributável pelo IRPJ e pela CSLL, em razão de seu montante ser inferior ao prejuízo fiscal e à base de cálculo negativa da CSLL do próprio período de apuração.

Além disso, destaca a impugnante que o Auditor Fiscal desconsiderou, por completo e sem justificativa, a existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL existentes no próprio período, compreendido entre 01/01/2002 e 20/12/2002.

Também não considerou o saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores (limitados a 30% da base de cálculo apurada). Mencione-se que, para fins de cálculo da CSLL, o montante apurado foi deduzido em 30% com parte do saldo de períodos anteriores, o que nos leva a crer que o Auditor Fiscal simplesmente equivocou-se ao lavrar o Auto de Infração do IRPJ.

Com relação à multa agravada (de 75% para 112,5%), sobre todos os itens da autuação, a impugnante destaca que não há, em todo o processo administrativo, qualquer descrição por parte do Auditor Fiscal de eventos que se coadunem com as hipóteses legais que autorizam o referido agravamento.

Por fim, a impugnante destaca a decadência do direito da autoridade fiscal de constituir o crédito tributário em questão.

PRELIMINARMENTE

Evento de incorporação em 20/12/2002 - Precipitação da ocorrência do fato gerador

Para que a impugnante demonstre cabalmente o decurso do prazo decadencial, é importante ressaltar que o fato gerador do IRPJ e da CSLL das sociedades optantes pelo lucro real anual que, via de regra materializa-se em todo 31 de dezembro, foi deslocado (antecipado) para 20/12/2002 no caso dos presentes autos, em razão do evento de incorporação por meio da qual a impugnante absorveu patrimônio de outra pessoa jurídica, fato este que ensejou a entrega antecipada da DIPJ, preenchida com base nas informações do período de 01/01/2002 a 20/12/2002.

Decadência do direito à constituição do crédito tributário

Os eventos ocorridos entre 01/01/2002 e 20/12/2002 não mais poderiam ser objeto de análise pela autoridade fiscal para fins de lançamento de IRPJ e de CSLL, tendo em vista o transcurso do prazo decadencial.

Ocorre que o Auto de Infração ora impugnado foi lavrado/cientificado em 27/12/2002, após o transcurso do prazo de 5 anos da ocorrência do respectivo fato gerador de tais tributos, em 20/12/2002.

Destaque-se que o IRPJ e a CSLL são tributos cujo lançamento é feito por homologação, fato este que pressupõe a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, que estabelece que a contagem do prazo decadencial (de 5 anos), para tributos dessa natureza, ocorre a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Nem se alegue, por fim, que o prazo decadencial para lançamento da CSLL seria de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Isso porque a referida norma fere frontalmente as regras do CTN (artigos 150, § 4º, e 173) e da Constituição Federal (artigo 146, inciso III, b).

Considerações iniciais - Histórico da fiscalização

Com o intuito de demonstrar que em momento algum houve, de sua parte, qualquer atitude que minimamente pudesse significar falta de zelo no atendimento à fiscalização, a impugnante apresenta, às fls. 822 a 825, pequeno resumo dos fatos ocorridos no decorrer da ação fiscal, confirmados pelos documentos juntados ora aos autos (doe. 03).

Observa a impugnante que, desde seu início em 27/10/2006, a fiscalização foi direcionada à verificação dos controles e métodos de preços de transferência nas operações de importação.

Apenas em novembro de 2007, e após constatar a inexistência de pontos de questionamento em relação à apuração dos preços de transferência - que, segundo o Auditor Fiscal, foi corretamente efetuada pela impugnante - é que passou a surgir questionamentos em relação a alguns itens, que acabariam por ser autuados.

Mesmo o Auditor Fiscal dando poucas oportunidades de resposta à impugnante, nunca deixou de ser atendido.

Por fim, destaca a impugnante a grande informalidade do Auditor Fiscal (muitas solicitações verbais, algumas por e-mail e pouquíssimos Termos de Intimação) e que a ausência de Termos de Intimação demonstra um desenrolar tranqüilo do processo de fiscalização.

MÉRITO

Impropriedade da glosa de custos da Linha 16 - "Outros Custos" da Ficha 04A - "Custo dos Bens e Serviços Vendidos" da DIPJ2003 (2002) de 20/12/2002

A presente exigência manteve-se apenas porque não houve compreensão por parte do Auditor Fiscal da metodologia de apuração dos custos. Não trata, pois, de questionamento fundamentado na inexistência de documentação suporte dos custos, sendo desnecessária a apresentação de notas fiscais dos custos registrados.

Em 24/11/2006, visando atender ao Termo de Intimação Fiscal de 27/10/2006, a impugnante apresentou as informações requeridas, inclusive quadros demonstrativos da abertura das respectivas linhas das Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos, da DIPJ de 20/12/2002.

Desde o seu início, a fiscalização estava focada na verificação dos controles de preços de transferência, de tal forma que o Auditor Fiscal não demonstrou empenho na análise dos quadros demonstrativos.

Tivesse o Auditor Fiscal intimado ou questionado tempestivamente a impugnante, prontamente seria esclarecido quanto à metodologia de formação do estoque e dos custos dos produtos vendidos.

A impugnante tem por atividade o fornecimento de bens e prestação de serviços na área de sinalização e controle ferroviário. Pela característica dos projetos que comercializa, todos de médio e longo prazo, os custos diretos e indiretos de cada projeto, quando incorridos, são registrados em contas contábeis do grupo 116 "Estoque".

Os custos registrados em conta de estoque são realizados e apropriados em conta de resultado do exercício (grupo 32) à medida que as fases dos projetos são concluídas, momento em que, paralelamente, a receita proporcional à fase concluída é também apropriada ao resultado.

No ano-calendário de 2002, até o mês de dezembro, os custos incorridos totalizaram o montante de R\$ 33.641.269,40, o qual foi devidamente apropriado no resultado daquele exercício, tal como se demonstra no Balancete Analítico do período (doe. 04).

Nos quadros demonstrativos apresentados no início da fiscalização (doe. 05), a impugnante demonstrou que esse valor foi apurado em harmonia com a metodologia aritmética aceita pelos princípios contábeis e pela legislação fiscal, isto é: $\text{Custo dos Produtos Vendidos} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras/Custos Incorridos} - \text{Estoque Final}$. O quadro a seguir resume a composição do custo apropriado (valores em reais):

Estoque Inicial em 31/12/2001 3.220.253,57

(+) Compras/Custos Incorridos 40.582.804,00
(-) Estoque Final 5.737.987,48
(=) CPV 38.065.070,09
(-) Ajuste de provisão redutora de estoque 4.423.841,13
(=) CPV incorrido até 20/12/2002 33.641.228,96

Desse demonstrativo, destaquem-se os valores de compras/custos incorridos, de R\$ 40.582.804,00 (conforme movimentação das contas de estoque 116.1, 116.2 e 116.4) e o valor do ajuste de estoque, de R\$ 4.423.841,13 (o Termo de Verificação Fiscal menciona erroneamente o valor de R\$ 4.421.841,13), os quais esclarecem o procedimento adotado para se apurar o montante de R\$ 4.806.879,39, consignado na Linha 16, da Ficha 04A, da DIPJ de 20/12/2002.

Pela movimentação dos estoques, o CPV deveria corresponder a R\$ 38.065.070,13. No entanto, à época, a impugnante percebeu que o equivalente a R\$ 4.423.841,13, baixados do grupo de estoque, já haviam sido apropriados no resultado de exercícios anteriores, pois de tratava de provisões (inedutíveis) de custos de garantia de produtos e peças.

A impugnante apresenta cópia de todos os lançamentos contábeis que identificam todas as partidas dobradas dos registros, em estoque e na conta de provisão, registros estes que totalizam a quantia de R\$ 4.423.841,13.

Assim, não se trata esse valor de R\$ 4.423.841,13 de um ajuste qualquer, pois se refere à baixa de produtos e peças que foram entregues a clientes em substituição de outros com defeitos.

No preenchimento da DIPJ de 20/12/2002 (Ficha 04A), a impugnante procurou observar as disposições legais e administrativas contidas no MAJUR. Assim, desdobrou o valor total de Compras/Custos Incorridos no período nas respectivas linhas da ficha, conforme quadro a seguir (valores em reais):

Compras/Custos Incorridos 40.582.804,00
Importações em andamento 807.938,78
Linha 02 Compras de insumos à vista (16.232.420,33)
Linha 05 Custo do pessoal aplicado na produção (1.896.343,14)
Linha 06 Encargos sociais (1.097.706,04)
Linha 07 Alimentação do trabalhador (178.708,92)
Linha 08 Manutenção/reparo bens aplicados na produção (17.267,30)
Linha 10 Encargos de depreciação/amortização/exaustão (53.437,17)
Linha 12 Serviços prestados por PF s/ vínculo empregatício (27.060,79)
Linha 13 Serviços prestados por PJ (12.657.119,00)
Saldo remanescente de custos pelo movimento de estoque 9.230.680,09
Ajuste de provisão redutora de estoque (4.423.841,13)

Linha 16 Outros Custos 4.806.838,96

Observe-se que do total de compras/custos incorridos que estavam no grupo de estoque, depois de deduzidos os valores alocados nas linhas específicas, remanesceu o montante de R\$ 9.230.680,09.

Desse valor a impugnante expurgou o supracitado montante de R\$ 4.423.841,13, obtendo o montante de R\$ 4.806.879,39, alocado na Linha 16 - Outros Custos, pela inexistência de linha específica.

Impropriedade da glosa de custos de prestação de serviços e de fornecimento de bens

A impugnante desmembra, no quadro a seguir, o total dos custos glosados por fornecedores (valores em reais):

Fornecedor	Valor
Office Consultoria e Comércio Ltda.	1.260.042,00
Info Tecno Informática Ltda.	977.265,00
Record Telecomunicações e Informática Ltda.	514.330,00
Sygen Engenharia e Montagem Ltda.	190.580,27
Compusolda Indústria e Comércio Ltda.	1.911.232,52
DSM Engenharia Ind. Com. Produtos Eletrônicos Ltda.	216.753,93
Setedel Serviços Técnicos de Engenharia Ltda.	52.859,00
Subtotal	5.123.062,72
Plaza Fomento Comercial Ltda.	1.155.000,00
Total	6.278.062,72

Duas foram as razões centrais para que a fiscalização julgasse indedutíveis os custos de fornecedores de bens.

A primeira, que materializou a glosa do montante de R\$ 5.123.062,72, é o fato de que a omissão de rendimentos na declaração de renda dos fornecedores ("receita zero") ou a apresentação de declaração de inatividade, por si só, justificaria a presunção de que as despesas não são legítimas, por falta de comprovação.

A segunda justificativa, esta aplicável especificamente ao caso da Plaza Fomento, cuja glosa de custo correspondeu a R\$ 1.155.000,00, seria a de que a impugnante não comprovou a efetividade da prestação dos serviços e a sua real necessidade.

O fato de alguns fornecedores estarem em situação irregular perante o Fisco (destaque-se que nenhuma das irregularidades gerou a inaptação do CNPJ), desde que demonstrada a boa-fé do contribuinte e os documentos que comprovam a operação, como é patente no presente caso, não autoriza os agentes fiscais a glosar os custos ou despesas incorridos, relacionados a bens e serviços adquiridos desses fornecedores (todos com inscrição no CNPJ e com inscrições Estadual e Municipal em condições regulares).

Observe-se, nesse sentido, jurisprudência do Conselho de Contribuintes (fls. 834 e 835).

O exercício do poder de polícia na fiscalização da situação dos contribuintes compete, única e exclusivamente, à Receita Federal do Brasil. Aos adquirentes de bens e serviços assiste apenas a obrigatoriedade de apresentar os documentos fiscais

que comprovam a operação, como, aliás, a impugnante apresentou no processo de fiscalização.

Com relação aos serviços prestados pela Plaza Fomento, glosados sob alegação de que sua efetividade e necessidade não foram comprovadas, destaca a impugnante que durante o processo de fiscalização foi intimada a apresentar os documentos que comprovavam a prestação dos referidos serviços, tendo apresentado cópia dos contratos celebrados, que definiram analiticamente o escopo dos serviços contratados, das Notas Fiscais de prestação de serviços e os comprovantes de pagamentos.

Esclareceu, ainda, em resposta ao Termo de Intimação de 05/12/2007, que no final do ano-calendário de 2001 identificou-se desequilíbrio econômico-financeiro em contrato firmado junto à CTPM, devido à intensa desvalorização do real.

Considerando que o contrato com a CTPM possuía preços em reais, e parcela significativa dos itens a serem fornecidos era importada e, portanto, tinha seus preços contratados em moedas estrangeiras, a impugnante entendeu por bem contratar os serviços da Plaza Fomento para elaborar estudo e cálculos, em conjunto com profissionais da impugnante, para apresentação à CPTM, objetivando a renegociação do contrato em vigor.

O interesse da impugnante em renegociar o contrato com a CPTM faz prova inequívoca da real necessidade de contratação dos serviços da Plaza Fomento. Não tivesse a mediação dessa prestadora de serviços, que compartilhou seus conhecimentos técnicos em análise e elaboração de fluxos de caixa, não teria a impugnante conseguido sucesso na renegociação com a CPTM, e as perdas apuradas pela desvalorização do real jamais seriam recuperadas.

Assim que prestou os serviços, a Plaza Fomento emitiu as respectivas notas fiscais, especificando no corpo das mesmas a natureza analítica dos serviços, e a sua vinculação com os projetos e o contrato. Assim, não houve insuficiência de informação no descritivo da nota fiscal, que pudesse impedir a vinculação dos serviços contratados.

Outro aspecto importantíssimo, e que foi omitido no Termo de Constatação e Verificação Fiscal, refere-se ao motivo pelo qual o Auditor Fiscal considerou as despesas não necessárias à atividade da impugnante.

Em relação aos fornecedores Office Consultoria, Info Tecno e Record Telecomunicações, esclarece a impugnante que desde que assumiu, no ano-calendário de 2001, por sucessão, o controle da DaimlerChrysler Rail System (Brasil) Ltda. (antiga Abb Daimler-Bens Transportation (Brasil) Ltda.), precisou fazer inúmeras alterações no sistema de informática que havia sucedido, para adaptar as rotinas antes desenvolvidas nesse sistema à nova realidade operacional. Em razão disso, foi necessária a contratação de serviços externos de consultoria e assessoria em informática, tendo sido eleitas para determinadas demandas as referidas empresas para a realização dos serviços.

Para provar o que antes se argumentou em tese, acerca da forma dos meios de comprovação dos custos de prestação de serviços e de fornecimento de bens, a impugnante traz aos autos os documentos fiscais, hábeis e idôneos, que comprovam a efetividade dos custos incorridos e seus pagamentos.

As fls. 839 a 850, a impugnante traz esclarecimentos e relação de documentos relativos aos fornecedores Office Consultoria, Info Tecno, Record Telecomunicações, Plaza Fomento Comercial, Sygen Engenharia, DSM Engenharia, Setedel Serviços Técnicos, e Compusolda Indústria e Comércio.

Necessidade de compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL apuradas no próprio ano-calendário e em períodos anteriores

Na constituição do crédito tributário o Auditor Fiscal (1) não levou em consideração a existência de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL apuradas no próprio ano-calendário fiscalizado (2002); e (2) não procedeu, no caso do IRPJ, à compensação do saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, limitados em 30% da base tributável apurada.

A impugnante apresenta, à fl. 857, quadro demonstrativo que compara a exigência fiscal tal como materializada no Auto de Infração e como deveria ter sido constituída, levando-se em conta os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL.

Multa agravada - Falta de apresentação de documentos

A impugnante também repudia a aplicação da multa agravada e 112,5%, prevista no artigo 44, inciso I, § 2o, da Lei nº 9.430/96, pois resta evidente que não houve recusa da impugnante emprestar esclarecimentos, bem como em apresentar os documentos solicitados.

No tocante aos arquivos de registro de inventário, alega a fiscalização que não foi apresentado qualquer arquivo. Tal fato causa muita surpresa para a impugnante, tendo em vista que apresentou o seu Livro de Registro de Inventário, o qual, inclusive, foi mencionado pelo Auditor Fiscal no seu Termo de Constatação e Verificação Fiscal (fl. 768, item 11).

Outro fato que causa estranheza e surpresa à impugnante é a alegação de não apresentação de documentos referentes à IN SRF nº 86/2001.

Essa argumentação é no mínimo contraditória, porque a impugnante não teve nenhum fato imponível a título de preços de transferência, pelo contrário, o Auditor Fiscal afirma expressamente que os documentos apresentados e as informações prestadas foram totalmente satisfatórios para a fiscalização.

Ademais, a expressão "não atendimento", contida no dispositivo legal em comento, refere-se a uma inação, à inércia absoluta, que em nada se coaduna com a conduta da impugnante durante o processo de fiscalização.

Por fim, ainda que os arquivos magnéticos apresentados estivessem fora das especificações da IN SRF nº 86/2001, tal fato não pressupõe necessariamente o agravamento da multa. Fosse assim, não existiria multa específica para a não apresentação dos arquivos magnéticos.

Vale salientar que as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, inclusive essa, vêm entendendo que quando não resta demonstrado nos autos, como ocorre no presente caso, a intenção do contribuinte em postergar a entrega dos documentos solicitados não pode ser aplicada a penalidade do agravamento da multa de ofício, consoante se verifica das decisões recentes transcritas à fl. 862.

Ademais, o Primeiro Conselho de Contribuintes vem reiteradamente se manifestando no sentido de que a simples falta de apresentação de documentos e

atendimento supostamente insatisfatório à fiscalização não autoriza a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%, conforme decisões transcritas às fls. 863 e 864.

Há, por fim, um ponto que a impugnante apenas pré-questionará por ter certeza de que foi incluído por engano no corpo do Termo de Constatação e Verificação Fiscal.

Há uma frase no final do referido documento, no sentido de que "a multa foi agravada pelo evidente intuito de fraude, destarte ensejando representação fiscal para fins penais", absolutamente descontextualizada do restante da autuação.

Além de não restar demonstrada qualquer conduta que caracterize "evidente intuito de fraude", o percentual da multa seria de 150% (e não 112,5%).

De todo o exposto, resta insofismável a total insubsistência da imposição da multa majorada de 112,5%.

SELIC sobre o principal

A norma contida no artigo 13 da Lei nº 9.065/95, ao invés de instituir taxa de juros de natureza moratória, pretende equipará-la à taxa de juros remuneratórios, o que é inadmissível. Destaque-se que o STJ já proferiu decisão considerando ilegal e inconstitucional a cobrança da taxa SELIC, acolhendo exatamente essa argumentação.

SELIC sobre a multa de ofício

Segundo consta, a SRFB, após 30 dias da lavratura do Auto de Infração, vem exigindo dos contribuintes a taxa SELIC sobre as multas aplicadas, com fundamento legal na MP nº 1.621-31/98, atualmente convertida na Lei nº 10.522/2002 (artigos 29 e 30).

No entanto, essa exigência deve ser afastada, visto que afronta o artigo 161 do CTN. Apenas e tão somente o valor principal deve ser atualizado pelos juros, ressalvado o direito de o Fisco exigir a multa correspondente, sem que a mesma seja atualizada.

Ainda no que diz respeito à multa, caso mantida a autuação, esta deverá ter seu percentual reduzido, cabendo destacar que o TRF da 5ª Região, fundamentado em decisões do STF, tem manifestado seu entendimento de que a multa não pode superar percentual de 30% (entendimento este extensivo à multa proporcional).

PEDIDO

Ante o exposto, requer a impugnante que seja cancelada a exigência fiscal na sua totalidade.

A DRJ MANTEVE EM PARTE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo e RECORRENDO DE OFÍCIO da parte CANCELADA:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

IRPJ. DECADÊNCIA.

O prazo para constituir o lançamento inicia-se no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Alegação de decadência rejeitada.

GLOSA DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não trazendo a impugnante aos autos elementos probatórios que comprovem a apuração de parcela de custos declarada na DIPJ, mantém-se a glosa correspondente.

GLOSA DE FORNECEDORES. COMPROVAÇÃO.

Diante dos esclarecimentos e da documentação apresentados pela contribuinte, restabelece-se integralmente a dedutibilidade dos valores glosados a título de fornecedores.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA AJUSTES APURADOS PELA PRÓPRIA CONTRIBUINTE.

Tendo sido os ajustes relativos aos preços de transferência calculados pela própria contribuinte (mas não informados na DIPJ) e aceitos pela fiscalização, mantém-se a exigência correspondente.

RESULTADOS NEGATIVOS. COMPENSAÇÃO.

Na apuração da base de cálculo do tributo há que se considerar os resultados negativos do período e anteriores (limitados a 30%).

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO POR NÃO ATENDIMENTO DAS INTIMAÇÕES. INSUBSISTÊNCIA.

Descabe o agravamento da multa de ofício, por não atendimento das intimações, quando não resta caracterizado o descaso da contribuinte para com a fiscalização ou o descumprimento proposital das solicitações.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário (fls. 1564 a 1597) a este CARF da parte ainda mantida, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Recorrente foi autuada por cometido 04 (quatro) infrações legais:

(1) Falta de comprovação dos valores computados na Linha 16 "Outros Custos", da Ficha 04A "Custos dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos";

(2) Dedução indevida de serviços considerados como não comprovados, tendo em vista que os seus respectivos prestadores omitiram a entrega da DIPJ ou a entregaram em condição de inativa ou declarando receita zero;

(3) não comprovação da efetividade dos serviços prestados pela empresa Plaza Fomento Mercantil S/A; e

(4) não oferecimento à tributação dos excessos de custo apurados na aplicação dos métodos de Preços de Transferência na importação de bens.

Os itens 2 e 3 foram cancelados pela DRJ e foram submetidos à Recurso de Ofício.

PREJUDICIAL DE MÉRITO – DECADÊNCIA

Alega a Recorrente a decadência do direito da autoridade fiscal de constituir o crédito tributário, devido à incorporação ocorrida em 20/12/2002 (fls. 1506 a 1509), que antecipou a ocorrência do fato gerador para a referida data; e à aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, que estabelece que a contagem do prazo decadencial (de 5 anos) a partir da ocorrência do fato gerador.

A decisão de piso, apesar de o IRPJ ser um imposto por homologação, não adotou a tese do art. 150, §4º combinado com o art. 173, I, a depender da existência de pagamentos. Dessa forma, apesar de reconhecer a antecipação do fato gerador pelo fato de ter havido incorporação, não acolheu a decadência.

Eis as palavras da DRJ:

Assiste razão à impugnante ao observar que a incorporação ocorrida em 20/12/2002 antecipou a ocorrência do fato gerador para a referida data. No entanto, não ocorreu a alegada decadência, pois não procedem os demais argumentos de sua defesa.

No caso, a decisão de piso, adotou a tese prevista no art. 173, I para o caso que se cuida. Segundo a DRJ, trata-se de hipótese em que não há nada para se homologar, dado que o sujeito passivo não cumpriu, ou cumpriu de modo diverso com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco, segundo essa tese, não poderia ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, caberia ao Fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos.

Não comungo dessa mesma tese. O IRPJ sendo um imposto por homologação, não há sentido algum em trabalhar com a hipótese de que a homologação se daria no caso de cumprimento perfeito da obrigação pelo contribuinte. É claro que o ato de homologação irá envolver todo um procedimento de comparação entre o que foi pago e o que deveria se pagar e essa diferença deve ser lançada ainda dentro do contexto do imposto por homologação.

E essa tese majoritariamente adotada pelo STJ em que se entende que a aplicação do art.150, §4º, do CTN atrai a realização de um pagamento. Na ausência desse pagamento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se também após 5 (cinco) anos, mas, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do CTN).

Quanto à matéria, adoto, portanto, a posição consolidada do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PETIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL ASSINADA POR ADVOGADO SEM PROCURAÇÃO NOS AUTOS. SÚMULA 115/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

.....

3. Nos créditos tributários relativos à contribuição previdenciária – tributo sujeito a lançamento por homologação – cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, escorreito o acórdão recorrido, o qual entendeu pela exigibilidade integral dos débitos referentes ao ano base de 1992.

.....

7. Recurso especial não conhecido.(Segunda Turma, REsp 1154592 / PR, Min. Castro Meira, Julg. 20/05/2010, DJe 02/06/2010).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando inocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de ofício substitutivo é determinado pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

2. Orientação reafirmada pela Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, sob o rito dos recursos repetitivos (Código de Processo Civil, artigo 543-C).

3. Agravo regimental improvido. (Primeira Turma, AgRg no REsp 1120220 / PR, Min. Hamilton Carvalhido, Julg. 18/05/2010, DJe 02/06/2010)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

.....

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Primeira Seção, REsp 973.733/SC, Min. Luiz Fux, Julg. 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

A mesma lógica se aplica à CSLL dado que a regra específica para as contribuições sociais na figura do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991 foi declarada inconstitucional.

Outrossim, identifico nos autos a ocorrência de pagamentos na forma de retenções de IRRE, portanto, adota-se a regra do art. 150 §4º, do CTN.

Com razão a Recorrente e a DRJ ao afirmar que a incorporação ocorrida em 20/12/2002 antecipou a ocorrência do fato gerador para a referida data.

É que existe regramento próprio (art. 5º da Lei 9.959, de 27 de janeiro de 2000) no sentido de que havendo um evento especial de incorporação há ocorrência de certas obrigações que denotam nitidamente o fechamento de um período de apuração e início de novo período, antecipando-se assim o fato gerador para a data da ocorrência desse evento especial. Ou seja, o que já era fato certo para empresa incorporada virou também regra a ser adotada pela empresa incorporadora.

Lei n. 9959/2000:

Art. 5º Aplica-se à pessoa jurídica incorporadora o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

Lei n. 9430/96:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Lei 9.249/1995:

Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

Em resumo, o fato gerador do IRPJ e da CSLL das sociedades optantes pelo lucro real anual que, via de regra materializa-se em 31 de dezembro, foi deslocado (antecipado) para 20/12/2002 no caso concreto, em razão do evento de incorporação por meio da qual a impugnante absorveu patrimônio de outra pessoa jurídica, fato este que ensejou a entrega antecipada da DIPJ, preenchida com base nas informações do período de 01/01/2002 a 20/12/2002.

Cabe também sublinhar que a Recorrente anexou aos autos provas suficientes (fls. 1755/1783) para se aferir que a Recorrente cumpriu integralmente o mandamento do art. 5º da Lei n. 9959/2000, inclusive demonstrando que não se enquadra na ressalva final do referido artigo: “(...) salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.”

Em face do exposto, conclui-se que, na data do lançamento (27/12/2007, fls. 780 e 786), já encontrava-se decaído o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, eis que o prazo disponível para o fato gerador abrangido (20/12/2002) teria se findado (20/12/2007), de acordo com o disposto no art.150, §4º, do CTN c/c art. 5º da Lei nº 9959/2000.

Restando acolhida a decadência, ficam prejudicadas a análise das demais razões de mérito, bem assim a análise do recurso de ofício.

Ante todo o exposto, DOU provimento integral ao Recurso, em face da decadência; e NÃO CONHEÇO do recurso de ofício por ter ficado totalmente prejudicada a sua análise.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto